

O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS

The VAT-type and the Taxing Power of IBS and CBS

Helio de Mello

Mestrando em Direito Tributário Internacional e Comparado pelo IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário). Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em Ciências Econômicas pela Universidade Cruzeiro do Sul. Auditor Fiscal da Receita Estadual do Estado de São Paulo. *E-mail*: heliomello.sp@gmail.com.

Thais De Laurentiis

Advogada. Ex-Conselheira do Carf. Árbitra no Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem (CBMA). Doutora, Mestre e Graduada pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (USP), com período no Master em Direito Econômico pelo Institut D'Études Politiques de Paris (Sciences Po). Professora do Mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). *E-mail*: tlaurentiis@rivittidias.com.br.

Recebido em: 8-8-2024 – Aprovado em: 29-8-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.11.2024.2588>

Resumo

O campo de competência tributária do IBS e da CBS deve ser compreendido como tipo ou como conceito? O presente artigo avalia ambas as possibilidades interpretativas à luz dos critérios usuais de hermenêutica. Conclui-se que melhor interpretação é a de que a competência tributária do IBS e da CBS deve ser compreendida em uma perspectiva tipológica, tendo como referência os impostos do tipo IVA adotados em outras jurisdições.

Palavras-chave: IBS, CBS, competência tributária, tipo, conceito.

Abstract

Should the taxing Power of IBS and CBS Be understood as a type or as a concept? This article evaluates both interpretative possibilities in light of the usual hermeneutic criteria. It concludes that the best interpretation is that the taxing power of IBS and CBS should be understood from a typological perspective, using VAT-type taxes adopted in other jurisdictions as a reference.

Keywords: IBS, CBS, taxing power, type, concept.

1. Introdução

A Constituição brasileira estabelece uma rígida repartição de competências tributárias, conferindo a cada ente político um campo próprio para a instituição de tributos. A recém aprovada reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023, modificou significativamente as normas de competência tributária, criando tributos novos e extinguindo, embora não de imediato, tributos do sistema ainda vigente.

Os principais tributos criados pela EC n. 132/2023 são o IBS e a CBS, que correspondem ao modelo que tem sido chamado no debate público de IVA dual. A CBS é uma contribuição social de competência da União, ao passo que o IBS é um imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Há identidade entre os campos de competência do IBS e da CBS¹, razão pela qual se justifica o comando constitucional de que a instituição de ambos os tributos deve se dar por meio de uma mesma lei complementar nacional².

O objetivo do presente artigo é analisar o campo de competência tributária do IBS e da CBS. Buscar-se-á demonstrar que a abordagem tipológica é mais adequada para a compreensão do campo de competência desses dois tributos do que a perspectiva conceitual. Assim, a competência do IBS e da CBS deve ser entendida ante o reconhecimento desses tributos como pertencentes ao tipo IVA, e não a partir de conceitos jurídicos preexistentes relativos a vocábulos trazidos no texto da EC n. 132/2023 (bens, serviços e operações).

2. Competência tributária: tipo e conceito

A Constituição, assim como os demais diplomas normativos, se vale de abstrações para exprimir proposições normativas. As normas de competência tributária são enunciadas na Carta Política, no essencial, por expressões que correspondem aos próprios nomes dos tributos. Essas abstrações podem ser entendidas pelos intérpretes como *tipos* ou como *conceitos*. Tais possibilidades hermenêuticas não constituem mera filigrana doutrinária, uma vez que cada uma dessas posições conduz a implicações práticas importantes na aplicação das normas tributárias.

O debate em questão foi inaugurado no Brasil por obra seminal da professora Misabel Derzi, que tratou, com profundidade, da utilização de tipos e conceitos no Direito, em especial no Direito Penal e no Direito Tributário³. A ilustre tributarista mineira ensina que os *conceitos* são estruturas rígidas de classificação. Um objeto se enquadra em um determinado conceito caso tenha um conjunto de características predeterminadas. Tais características são necessárias e suficientes para a classificação conceitual, por meio de uma lógica de subsunção. Já os *tipos* são instrumentos para o reconhecimento de objetos de forma mais fluida, ordenando-os de forma gradativa, sem limites rigorosos. A partir de um mesmo *tipo*, pode-se estabelecer gradações entre o mais ou o menos típico. Na utilização dos *tipos*, não há o que se falar em subsunção, mas sim em ordenação, comparação e analogia. Nas palavras de Derzi, “o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas

¹ CF/1988, art. 149-B c/c art. 156-A e art. 195, V.

² ADCT, art. 124, parágrafo único.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2007.

características não são indispensáveis, sendo que algumas características podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total.”⁴

A dicotomia tipo-conceito pode ser compreendida por meio de um exemplo. Quando alguém no Brasil fala que “um *shopping center* será inaugurado em uma determinada rua”, o interlocutor terá uma imagem mental do significado dessa expressão. Alguns *shoppings centers* são bastante comuns, possuindo as características médias dessa categoria de coisas, enquanto outros se distanciam da normalidade, por possuírem feições pouco usuais, mas ainda podem ser chamados de *shopping center* sem causar perplexidade. Podemos falar, então, em *shopping centers* mais ou menos típicos. Contudo, o afastamento do típico pode chegar a um grau em que não é mais possível se reconhecer o objeto como um *shopping center*, sendo tal termo pouco adequado para fazer referência a ele.

Noutra perspectiva, podemos assumir critérios classificatórios rígidos para delimitar o que é e o que não é um *shopping center*. Um conjunto de interlocutores pode, para determinados fins, firmar um acordo semântico de que um *shopping center* é uma edificação com, no mínimo, 20 estabelecimentos comerciais, sendo que pelo menos três deles devem vender gêneros alimentícios para consumo no local. Essa abordagem estabelece um conceito de *shopping center*, ou seja, um conjunto de características necessárias e suficientes para a classificação de algo nessa categoria.

O método conceitual possui aptidão para proporcionar maior certeza classificatória em comparação com o método tipológico. Todavia, as classificações conceituais podem se afastar significativamente do sentido comum das palavras. No exemplo acima, podemos pensar em um objeto que possui feições típicas de um *shopping center* – como um cinema no andar de cima e a estética padrão desse tipo de local –, mas que possui apenas 19 lojas, não se enquadrando, portanto, no conceito definido acima. Na outra direção, é possível que um parque temático, por exemplo, se enquadre no referido conceito de *shopping center*, mesmo que não seja plausível chamar tal local de *shopping center* em uma conversa comum.

Convém salientar que, embora os *tipos* sejam descritivos no âmbito do uso comum da linguagem – ao passo que os *conceitos* são, no geral, prescrições classificatórias – não há uma propriedade metafísica da linguagem que impeça a utilização de *tipos* em proposições normativas, sendo incorreto afirmar que *tipos* são restritos ao discurso descritivo e proibidos em enunciados prescritivos⁵. Com efeito, pode o Direito se valer de *tipos* para exprimir normas jurídicas, hipótese em

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário. *Revista da Faculdade Direito UFMG* 31 (30/31). Belo Horizonte, 1988, p. 213-260, p. 231.

⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. Há espaço para o pensamento tipológico no direito brasileiro? Notas sobre o diálogo entre Humberto Ávila e Misabel Abreu Machado Derzi. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito. Liber Amicorum Professor Humberto Ávila*. São Paulo e Salvador: Malheiros e Juspodivm, 2021, p. 269-279.

que é conferido ao tipo teor prescritivo, ainda que a aplicação da norma não se dê em uma lógica de subsunção clássica.

Observe-se ainda que os tipos, embora não tenham limites bem definidos, podem ter conteúdo firme⁶. Dessarte, não é implausível que, em algumas situações, a abordagem tipológica possa garantir mais segurança jurídica do que a conceitual, especialmente quando o conceito tiver elevado grau de indeterminação. Embora tipos sejam mais abertos, a compreensão tipológica pode, inclusive, em alguns casos, implicar um campo de competência mais restrito do que a abordagem conceitual. Podemos citar, por exemplo, a posição do STF de que o campo de incidência do IPVA não compreende embarcações e aeronaves. Em uma perspectiva conceitual, o sentido corrente da expressão “veículos automotores”, contida no inciso III do art. 155 da CF/1988, parece abarcar embarcações e aeronaves, mesmo antes da EC n. 132/2023. Todavia, a *ratio decidendi* do Tribunal seguiu uma argumentação essencialmente tipológica: a competência do IPVA estaria adstrita a veículos automotores terrestres por tal imposto ter sido criado em substituição à Taxa Rodoviária Única (TRU)⁷.

Neste ponto, convém destacar que, em relação às normas de competência tributária, na abordagem conceitual, investigam-se as definições correntes dos termos utilizados pelo Constituinte ao enunciar tais mandamentos. Já a abordagem tipológica, no geral, se volta para a compreensão do tributo em si. Não se pergunta o que é “renda”, mas sim o que é o “imposto de renda”. Não se questiona o que são “veículos automotores”, mas sim o que é o “IPVA”. Assim, em relação aos novos tributos introduzidos pela reforma tributária, na perspectiva tipológica, não se deve perguntar o que são “bens”, “serviços” ou “operações”, mas sim o que são o “IBS” e a “CBS”.

Embora Misabel Derzi admita que o Direito possa se valer de tipos para prescrever normas jurídicas, como, aliás, o faz em diversos casos no Direito Privado⁸, em relação à competência tributária, a professora repudia a abordagem tipológica. A tributarista entende que a perspectiva conceitual se impõe não por razões lógicas, uma vez que ela reconhece a possibilidade de prescrições baseadas em tipos⁹, mas sim por motivos extralógicos: a abordagem tipológica seria, para

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 235, jan./mar. 2004, p. 193-210, p. 197.

⁷ RE n. 255.111, STF, Tribunal Pleno, j. 29.05.2002.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Conceitos constitucionais tributários e seus reflexos na repartição de receitas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Texto e contexto no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 981-982, p. 977-1002.

⁹ Humberto Ávila concorda com Misabel Derzi no sentido de que as normas de competência tributárias exprimem conceitos, mas vai além ao sustentar que tipos apenas descrevem, não possuindo aptidão para versar prescrições normativas (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26-36).

Derzi, incompatível com o federalismo e com os direitos e as garantias individuais previstos no Texto Constitucional¹⁰.

O principal defensor da tese de que as normas de competência tributária da Constituição brasileira correspondem a tipos é Luís Eduardo Schoueri. O professor aduz que o constituinte de 1988, ao repartir as competências tributárias, tinha diante de si uma realidade preexistente, a saber, os próprios impostos que já existiam à época. Assim, o legislador constitucional, partindo de uma visão histórica, distribuiu esses impostos entre as três esferas políticas. Contudo, ciente de que as expressões que se referem a esses impostos são fluidas, não apresentando limites claros, o constituinte delegou expressamente à lei complementar¹¹ a atribuição de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, assim como de definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes de tais tributos, ou seja, de estabelecer conceitos relativos a essas exações¹².

O presente artigo não pretende resolver o debate acima exposto. Não obstante, parece-nos que não há qualquer limitação jurídica que constranja o constituinte a estabelecer a competência de todos os tributos com base no mesmo método. Nessa esteira, entendemos que o Poder Constituinte – originário ou derivado – possui a prerrogativa de prescrever a competência de certos tributos de forma tipológica e de outros de forma conceitual. A construção da norma de competência tributária pelo intérprete como tipo ou conceito deve ser feita caso a caso, por tributo. Tal investigação deve se pautar nos critérios usuais de hermenêutica, tendo em conta o texto da Constituição e o Direito Positivo infraconstitucional, sistemicamente considerados, aspectos históricos (contexto, exposição de motivos, justificativa) e, em especial, os princípios que justificam a tributação.

Por fim, assinale-se que, em relação à abordagem tipológica, a realidade preexistente que corresponde ao tipo adotado pelo constituinte não precisa ser um tributo da ordem constitucional pátria anterior, mas pode ser também um tributo adotado por outras jurisdições tributárias do mundo. É exatamente esse o caso do IBS e da CBS, como será demonstrado na Seção 4 do presente estudo.

3. A delimitação do campo de competência tributária do IBS e da CBS pela abordagem conceitual

Embora acreditemos que essa não seja a melhor senda hermenêutica, certamente, é possível se construir, ao menos em parte, a norma de competência do

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Conceitos constitucionais tributários e seus reflexos na repartição de receitas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Texto e contexto no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 981-982, p. 997-999.

¹¹ CF/1988, art. 146, I e III, “a”.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 681-682 e 690-694.

IBS e da CBS em uma perspectiva conceitual. O constituinte derivado, aliás, parece ter tido algum cuidado com a redação da EC n. 132/2023 no sentido de evitar interpretações de cunho conceitualista que pudessem fazer o imposto se distanciar demais de um IVA típico.

Os principais defensores da abordagem conceitual sustentam que, em regra, os termos da Constituição devem ser interpretados no seu sentido corrente à época da sua inclusão no texto. Nesse sentido, Humberto Ávila assevera que, quando a Constituição emprega um termo que apresentava um significado comum – ordinário ou técnico – ao tempo de sua promulgação, tal sentido é incorporado pela Carta Política, a menos a própria redação constitucional traga expressamente uma redefinição ou estipulação modificativa do significado da expressão¹³.

Em sentido similar, Paulo Ayres Barreto, valendo-se da proposição de Andrei Pitten Velloso, aduz que não se deve presumir a adoção de conceitos autônomos pela Constituição. Assim, o intérprete deve considerar, *prima facie*, que o Constituinte não se afastou das convenções linguísticas preexistentes. Não obstante, caso se verifique, em exegese sistemática, robustas razões em contrário à adoção do conceito preexistente, é possível se entender pela introdução de conceitos autônomos na Constituição¹⁴.

Pois bem. A norma de competência do IBS e da CBS, no essencial, está prevista no art. 156-A da Constituição Federal, incluído pela EC n. 132/2023. Nesse ponto, convém transcrever os principais trechos do referido artigo que versam o campo de competência dos tributos¹⁵:

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

[...]

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.”

Da perspectiva conceitual, na linha defendida pelos professores Humberto Ávila e Paulo Ayres Barreto, para delimitar o campo de competência tributária do

¹³ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário*: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 60.

¹⁵ Embora o texto do art. 156-A da CF/1988 faça referência apenas ao IBS, as disposições transcritas também são válidas para a CBS por força do art. 195, V, da Carta Política, também na redação dada pela EC n. 132/2023.

IBS e da CBS, deve o intérprete, como ponto de partida, investigar o sentido jurídico corrente dos termos “bens”, “serviços” e “operações” à época da aprovação da EC n. 132/2023.

Antes do advento da referida Emenda Constitucional, o Capítulo da Constituição que trata do Sistema Tributário Nacional já trazia o termo “bens” na dicção do inciso I do art. 155, que trata da competência do ITCMD, estabelecendo que o imposto pode incidir sobre a transmissão “de quaisquer *bens* ou direitos”. Adicionalmente, ao tratar do ICMS, a Carta Política se vale do termo “mercadorias” (art. 155, II), mas refere-se a “bens/bem” no inciso que trata do diferencial de alíquotas devido à unidade federada de destino nas operações destinadas a consumidor final (art. 155, § 2º, VII), assim como na alínea que prevê a incidência do imposto nas importações (art. 155, § 2º, IX, “a”).

De imediato, observa-se a inviabilidade de se elaborar uma definição conceitual única de *bem* que seja aplicável ao ITCMD, ao ICMS e ao IBS. O conceito do ITCMD parece excluir os direitos – ou, pelo menos, não abranger os direitos em geral – ao passo que o conceito do IBS indubitavelmente abarca os direitos, como evidencia a dicção do *caput* do art. 156-A. Tanto o conceito do ITCMD quanto o do IBS alcançam bens imóveis (o que fica claro no § 1º, I, do art. 155 e no § 6º, II, do art. 156-A da CF/1988), mas o conceito do ICMS certamente não abarca tal classe de bens. Em verdade, a definição de bem do ICMS parece bem mais restrita, guardando correspondência com o conceito de mercadoria, tendo o constituinte utilizado o termo “bem” somente ao tratar daquelas hipóteses de incidência em que um adquirente consumidor final pode ser o contribuinte do imposto, caso em que o bem em questão seria mercadoria para o alienante, mas não para o adquirente contribuinte.

No âmbito do Direito Privado, o Código Civil não positiva uma definição expressa de “bens”. Embora o conceito de “bens” não seja unívoco entre os civilistas, observa-se que todas as definições trazidas pela doutrina são relativamente similares e bastante abrangentes. Maria Helena Diniz e Silvio Rodrigues propõem uma definição, que, além de muito influente, parece razoavelmente apta para assimilação pelo Direito Tributário. Os célebres juristas definem “bens”, em linhas gerais, como todas as coisas que despertam o interesse humano e que podem integrar o patrimônio das pessoas¹⁶. Esse conceito, embora impróprio para o ICMS, por sua amplitude, parece adequado para o ITCMD, caso se abstraia a separação gramatical entre bens e direitos positivada no inciso I do art. 155 da CF/1988.

A princípio, poder-se ia cogitar a adoção desse conceito civilista de “bens” para o IBS e a CBS – sem qualquer desrespeito ao art. 110 do Código Tributário

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 13. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1, p. 187-188. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil, parte geral*. 29. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 1, p. 110.

Nacional –, uma vez que tal definição compreende “bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”. Contudo, é de se notar que o conceito em comento abarca objetos que não são tipicamente alcançadas por impostos do *tipo* IVA, como participações societárias, por exemplo. Trataremos com mais profundidade dessa questão mais abaixo, na Seção 5.

Em relação aos *serviços*, é difícil sustentar que o constituinte reformador tenha fixado um conceito constitucional para esse termo. Isso porque o § 8º do art. 156 da Constituição estabelece que “a lei complementar [...] *poderá estabelecer o conceito* de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”. A dicção desse dispositivo parece não deixar dúvidas de que a EC n. 132/2023 se absteve de estabelecer o conceito de serviços, tendo delegado tal mister para a lei complementar. Observa-se, ainda, que a lei complementar pode estabelecer o conceito de serviços com uma amplitude muito maior do que as definições do termo relativas ao ISS¹⁷.

Por fim, voltemo-nos para o conceito de “operações”. Conforme o art. 155, II, da CF/1988, a competência tributária do ICMS compreende as “*operações* relativas à circulação de mercadorias e sobre *prestações* de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Nota-se que o constituinte relacionou o termo *operações* a *mercadorias* e o termo *prestações* a *serviços*. No arcabouço relativo ao IBS e à CBS, o constituinte reformador parece ter rompido com essa dicotomia, ao relacionar o termo *operações* tanto a *bens* quanto a *serviços*.

Em relação ao ICMS (e, antes da Constituição de 1988, ao ICM), o conceito de operações foi objeto de controvérsia ao longo de muitas décadas. Para Alcides Jorge Costa, *operação* é “qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo”¹⁸. Em sentido contrário, diversos outros doutrinadores, como Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e Roque Carrazza, sustentam que operações são atos ou negócios jurídicos, no sentido do Direito Civil¹⁹. Ao que parecia resolver a questão, a Lei Complementar n. 87/1996, na linha do professor Alcides Jorge Costa, definiu como fato gerador do ICMS a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular (art. 12, I). Contudo, a jurisprudência do STF, na esteira do entendimento de que o conceito de *operação* corresponde a um negócio jurídico, reputa inconstitucional a referida hipótese de incidência do ICMS, posição essa firmada em sede de controle concentrado no julga-

¹⁷ Cite-se, como exemplo, o influente conceito de serviço de Aires Barreto, no sentido de que “serviço” é aquele que corresponde ao esforço humano a terceiros, ou seja, refere-se às obrigações de fazer (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 44).

¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na lei complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 91.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo jul./dez. 1983, p. 101-119, p. 104. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45 e 63.

mento da ADC n. 49²⁰. Portanto, quando da aprovação da EC n. 132/2023, o termo *operação*, para fins de ICMS, era entendido como negócio jurídico.

Em suma, em uma abordagem conceitual, em uma primeira aproximação, podemos dizer que o campo de competência do IBS e da CBS compreenderia os negócios jurídicos relativos a bens, entendidos como quaisquer coisas que despertam o interesse humano e que podem integrar o patrimônio das pessoas, e a serviços, conforme definição a ser estabelecida em lei complementar.

4. A competência tributária do IBS e da CBS compreendida a partir do tipo IVA

O constituinte de 1988 não criou o sistema tributário nacional a partir de uma tábula rasa. Ele tinha diante de si os tributos da ordem constitucional anterior, que, com algumas modificações, foram distribuídos entre as pessoas políticas. Do mesmo modo, o constituinte reformador de 2023 também se valeu de uma realidade preexistente para criar o IBS e a CBS, mas, nesse caso, a referência veio do Direito Comparado. O IBS e a CBS são tributos do tipo IVA, amplamente adotados em todo o mundo.

Como já foi dito, a abordagem tipológica em Direito Tributário se volta à compreensão do tributo em si; não dos termos utilizados pelo constituinte na enunciação da norma de competência. Assim, em relação ao IBS e à CBS, na perspectiva tipológica, não se pretende investigar o que seria o *serviço* típico, o *bem* típico ou a *operação* típica. Noutra direção, o intérprete se propõe a compreender o campo de competência do IBS pela apreensão da figura de um IVA típico.

É verdade que diversos autores se propuseram a definir um conceito de IVA. Essas definições podem servir a diversos propósitos como, por exemplo, para listar quantos IVAs existem no mundo. Segundo Carl Shoup, o IVA é “um imposto sobre o valor adicionado por uma empresa, por meio da sua própria atividade, aos bens e serviços que ela compra de outras empresas”, sendo que um IVA abrangente é aquele que “inclui produtores, atacadistas e varejistas”²¹. Ebrill, Keen, Bodin e Summers, por sua vez, definem o IVA como “um imposto de base ampla incidente sobre vendas de mercadorias até, e incluindo, pelo menos, o estágio de fabricação, com a sistemática compensação de imposto cobrado sobre mercadorias adquiridas como insumos – exceto, talvez, sobre bens de capital – contra o que é devido nas vendas”²².

²⁰ O STF, na ADC n. 49, declarou a inconstitucionalidade do art. 12, I, da Lei Complementar n. 87/1996, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da mesma Lei Complementar, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

²¹ SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. In: THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in developing countries – a World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990, p. 3 (tradução dos autores).

²² EBRILL, Liam *et al.* The modern VAT. Washington D.C.: International Monetary Fund (IMF), 2001, p. 2 (tradução de VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas*

É de se notar que as definições expostas acima são bastante distintas. Pelo conceito de Shoup, o TVA francês de 1954 não é um IVA abrangente, já que o imposto, até 1968, não alcançava o varejo²³. Já o ICM se enquadra na definição, razão pela qual o autor afirma que o ICM brasileiro teria sido o primeiro IVA abrangente do mundo²⁴. A assertiva causou perplexidade a Ebrill e seus coautores, que consideram, com base em sua própria definição, que o primeiro IVA do mundo teria sido o tributo francês que antecedeu a TVA, instituído em 1948²⁵.

Observa-se que ambas as definições abrangem tributos com regramentos que se distanciam sobremaneira do IVA típico dos dias atuais. Conceitos, por sua própria lógica intrínseca, segmentam a realidade de forma arbitrária. Por essa razão, distanciam-se, em alguma medida, das intuições semânticas das comunidades linguísticas e estão fadados a ser tornarem obsoletos com o tempo. Os tipos, por sua vez, como bem assinala Misabel Derzi, por sua aptidão para ordenar a realidade por meio da comparação, sem cortes rígidos, apresentam temporalidade e fluidez em seus contornos, proporcionando maior proximidade da realidade do que os conceitos classificatórios²⁶.

A literatura clássica sobre IVA apresenta diversas formas de concepção do tributo. Quanto ao tratamento dos bens de capital, um IVA pode ser: (i) do *tipo produto bruto*, quando as aquisições desses bens não permitem deduções; (ii) do *tipo renda líquida*, quando permitida a dedução correspondente à depreciação de tais bens no período considerado; ou (iii) do *tipo consumo*, quando permitida a dedução integral no momento da aquisição²⁷. Quanto aos critérios de ajustamento de fronteira, um IVA pode seguir: (i) o princípio da origem, quando são tributadas as exportações, mas não as importações; ou (ii) o princípio do destino, quando as importações são tributadas e as exportações são desoneradas²⁸. Quan-

necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Documento para Discussão, BID, n. 335, 2014, p. 8).

²³ COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na lei complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 17.

²⁴ SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. In: THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in developing countries – a World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990, p. 4.

²⁵ EBRILL, Liam *et al.* The modern VAT. Washington D.C.: International Monetary Fund (IMF), 2001, p. 2 (tradução de VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, BID, n. 335, 2014, p. 4-5).

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2007, p. 58.

²⁷ MUSGRAVE, Peggy. International aspects of Value Added Taxes. *VAT monitor*. IBFD, may/june 2001, p. 106-107. SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. In: THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in developing countries – a World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990, p. 5-7. COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na lei complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 23-25.

²⁸ SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. In: THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in developing countries – a World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of

to aos métodos de apuração, um IVA pode adotar: (i) o método da adição, em que a base de cálculo é obtida por meio da soma da remuneração dos fatores de produção; (ii) o método da subtração, em que base de cálculo é apurada subtraindo-se do valor das vendas totais o valor das aquisições dedutíveis; ou (iii) o método do crédito fiscal, em que a alíquota é aplicada ao valor das vendas, podendo ser deduzido desse valor o imposto cobrado nas aquisições²⁹.

Em que pesem todas essas possibilidades teóricas, praticamente todos os impostos do tipo IVA do mundo são do tipo consumo, seguem o princípio do destino e adotam o método do crédito fiscal. Daí é possível se apreender, em uma primeira aproximação, a figura de um IVA típico. Essa convergência é tão significativa que um IVA do tipo renda líquida, baseado no princípio da origem e calculado pelo método da adição, embora até possa ser considerado um IVA conforme a literatura clássica, dificilmente seria reconhecido como um IVA pela comunidade de profissionais da área tributária. Aliás, tal imposto hipotético parece mais semelhante a um imposto de renda do que a IVA típico³⁰.

Para além do exposto, como apontado por Sijbren Cnossen, há outras características bastante usuais no desenho jurídico dos impostos do tipo IVA no mundo. O IVA é um imposto sobre o “fornecimento (*supplies*) de bens e serviços”, compreendendo toda a atividade econômica, salvo as exceções previstas na legislação. Para esse fim, serviços são definidos como quaisquer transações que não se enquadrem como fornecimento de bens. O IVA incide sobre transações, realizadas por pessoas (físicas ou jurídicas) inscritas, com contrapartida³¹, em dinheiro ou em espécie. Presentes não estão sujeitos ao IVA, mas o uso ou consumo pessoal de bens e serviços adquirido por uma empresa é tributável, mesmo que cedidos gratuitamente a empregados ou dirigentes. Os preços estipulados pelas partes, para fins de fixação da base de cálculo, podem, excepcionalmente, ser substituídos por preços de mercado (*arm's-length prices*), por exemplo, em caso de transa-

Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990, p. 7. MUSGRAVE, Peggy. International Aspects of Value Added Taxes. *VAT Monitor*. IBFD, may/june 2001, p. 107-108.

²⁹ TAIT, Alan A. *Value Added Tax. International Practice and Problems*. International Monetary Fund. 1988 (reimpressão, com revisão, em novembro de 2001), p. 4-6. SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. In: THE WORLD BANK. *Value Added Taxation in developing countries – a World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990, p. 7-8. COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na lei complementar*. Resenha Tributária, 1979, p. 26.

³⁰ O distanciamento do método da adição dos impostos do tipo IVA e a sua similaridade a um imposto de renda é apontada por VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, BID, n. 335, 2014, p. 5.

³¹ Nas palavras do autor, “a tax on transactions by registered entities against consideration”. As transações passíveis de tributação, na legislação dos países anglófonos, são normalmente chamadas de *supplies*. O termo se equipara a “operações”, na redação da EC n. 132/2023, e a “fornecimento”, no texto do PLP n. 68/2024. “Against consideration” implica em onerosidade, ou seja, em uma contrapartida, que pode ser monetária ou não.

ção entre partes relacionadas. Pessoas que não realizam suas atividades de forma independente, como empregados e agentes atuando em nome ou por conta de uma entidade tributável, não se sujeitam ao imposto³².

Apresentadas as principais características do IVA típico, passamos a sustentar as razões pelas quais acreditamos que a abordagem tipológica é a mais adequada para a compreensão do campo de competência tributária do IBS e da CBS.

Todo texto merece ser interpretado em seu contexto histórico. A EC n. 132/2023 foi resultado de um longo debate sobre reforma tributária no Brasil e é sabido por todos que a intenção dessa reforma era a criação de um IVA (ou de um IVA dual) no país – aliás, como consta expressamente da justificativa da PEC n. 45 e de praticamente todos os documentos que se propuseram a expor os motivos da reforma. A *mens legislatoris* do constituinte reformador não pode ser negligenciada pelo intérprete. O reconhecimento do IBS e da CBS como tributos do tipo IVA para fins de apreensão de seu campo de competência prestigia a intenção do legislador.

Da perspectiva sistemática, há que se considerar que o constituinte, expressamente, delegou à lei complementar a competência para definir o conceito de *operações com serviços*, permitindo, na esteira da prática internacional, qualquer definição que não caracterize operação com bens. Assim, mesmo o intérprete fiel à abordagem conceitual é forçado a reconhecer que o constituinte não estabeleceu um conceito de operações com serviços. Ademais, a própria escolha da lei complementar como instrumento legal para a instituição do IBS e da CBS sugere o elevado grau de liberdade que o constituinte pretendeu dar ao legislador.

Poder-se-ia argumentar que a própria denominação do imposto, trazida no *caput* do art. 156-A da CF/1988, remeteria a supostos conceitos de “bens” e de “serviços”, uma vez que, podendo chamar o tributo de “imposto sobre valor adicionado” – denominação esta utilizada na União Europeia –, optou o constituinte por não fazê-lo. Ante essa objeção de cunho gramatical, lembramos que os principais impostos do tipo IVA mais modernos, como os da Nova Zelândia, da Austrália, do Canadá e da Índia, são denominados *Goods and Services Tax*. O constituinte pátrio, ao optar pela denominação “imposto sobre bens e serviços” se filiou a essa mais moderna corrente.

Por fim, da perspectiva finalística, entendemos que a abordagem tipológica prestigia em maior grau os princípios da capacidade contributiva, da neutralidade e da segurança jurídica. O reconhecimento do IBS e da CBS como tributos do tipo IVA permite a compreensão do campo de competência do tributo à luz de

³² CNOSEN, Sijbren. A VAT primer for lawyers, economists, and accountants. *Tax Analysts*, 2011, p. 36-40. Esse conjunto de características converge largamente com as “VAT Guidelines” da OCDE. Como aponta Lobo Torres, “o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos” (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 235, jan./mar. 2004, p. 193-210, p. 195).

décadas de literatura e jurisprudência de Direito Comparado. Dessa perspectiva, ao encarar o IBS e a CBS, não estamos diante de tributos novos, mas sim de velhos conhecidos, com fartas fontes de Direito, o que permite que as dúvidas e disputas que virão a surgir tenham soluções mais justas, eficientes e previsíveis.

5. Algumas implicações da apreensão tipológica do IBS e da CBS

Nesta Seção, trataremos brevemente de algumas implicações interpretativas da compreensão do campo de competência tributária do IBS e da CBS a partir do tipo IVA, sem a pretensão de esgotar o tema.

A norma de competência tipológica não deve ser encarada como um mandado de otimização de tipicidade. Certamente, caso o legislador introduza normas que façam com que o tributo não mais seja reconhecível como pertencente ao tipo de referência, estará caracterizado desvio de competência. Contudo, é legítimo que o legislador institua regramentos atípicos, seja para cumprir regras previstas na própria Constituição ou para prestigiar princípios constitucionais. Não obstante, regras atípicas que não encontrem justificção principiológica na Lei Maior devem ser repudiadas como violações da norma de competência.

Embora, no geral, os tipos constitucionais proporcionem maior liberdade à lei complementar, as normas de competência baseadas em tipos possuem conteúdo normativo e impõem restrições ao legislador, ainda que não em uma lógica de subsunção. Aliás, em alguns casos, a perspectiva tipológica pode afastar a possibilidade de tributação em situações passíveis de serem alcançadas pela lei tributária conforme a abordagem conceitual – como no caso do IPVA sobre aeronaves e embarcações, mencionado alhures. Isso ocorre também com o IBS e a CBS.

Agora, partindo da regra de competência *conceitual* apresentada no final da Seção 3, seria possível concluir, a título de exemplo, pela possibilidade de tributação de: (i) serviços prestados em relação de emprego; (ii) transmissão de participações societárias e de títulos e valores mobiliários; e (iii) transmissão de bens em reorganizações societárias. Todas essas hipóteses de incidência desviam do IVA típico, uma vez que, no Direito Comparado, os impostos do tipo IVA, em geral, não alcançam nenhuma dessas situações.

Na abordagem tipológica, identificado o desvio, cabe ao intérprete avaliar se essa anormalidade se justifica, ou seja, se ela encontra fundamento em algum princípio constitucional. Nos três casos acima, a resposta será negativa. A tributação das referidas situações traria insegurança jurídica, geraria custos de administração para os contribuintes e para o fisco e, nos casos em que a contraparte do contribuinte não puder apropriar créditos dos tributos, haveria tributação de uma base que não corresponde a uma atividade econômica e, portanto, não constitui valor adicionado, o que vai na contramão dos princípios da capacidade contributiva e da neutralidade, bases fundamentais do nosso sistema tributário. Portanto, entendida a regra de competência do IBS e da CBS a partir do tipo IVA, tais normas de incidência seriam inconstitucionais.

Outro ponto que merece atenção é a possibilidade de tributação pelo IBS e pela CBS de fatos que não correspondam a negócios jurídicos³³. Referimo-nos, em especial, ao uso pessoal de bens empresariais e ao autoconsumo (*self-supply*). Conforme os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade, todos os fatos que representam consumo final devem ser tributados, havendo um negócio jurídico ou não. Por exemplo, caso um sócio de uma empresa utilize, para fins particulares, um veículo do ativo dessa entidade adquirido com creditamento do IVA, é necessário que essa utilização seja tributada para que não haja favorecimento dessa situação em comparação com o consumo ocorrido de forma convencional, mediante compra ou locação do veículo pelo sócio, pessoa física.

Não por outra razão, praticamente todos os impostos do tipo IVA no mundo possuem normas que determinam a tributação do uso privado de ativos empresariais, inclusive de benefícios não salariais fornecidos a empregados (*fringe benefits*). Os desenhos jurídicos dessas hipóteses normativas em cada jurisdição são bastante diversos, mas é certa a tributação desse tipo de situações como típica do IVA³⁴. Portanto, compreendida a competência tributária do IBS e da CBS a partir do tipo IVA, não há que se cogitar a impossibilidade constitucional de tributação de consumos finais que não correspondam a negócios jurídicos.

Por outro lado, em uma primeira aproximação, a construção da norma de competência do IBS e da CBS pela abordagem conceitual parece conduzir ao entendimento de que as operações passíveis de incidência desses tributos devem ser, necessariamente, negócios jurídicos. Isso porque, como exposto acima, na Seção 3, o conceito de *operação* relativo ao ICMS, nos termos do entendimento do STF manifestado na ADC n. 49, corresponde a *negócio jurídico*.

Tal entendimento, frise-se, impediria a tributação de situações que são alcançadas por praticamente todos os impostos do tipo IVA do mundo, na contramão das melhores práticas de política tributária e em desprestígio ao princípio da neutralidade. Por tais motivos, entendemos que há fortes razões para que, mesmo na abordagem conceitual, o termo *operações* não seja interpretado como *negócio jurídico*, na esteira do ICMS, mas sim a partir do conceito de *supply*, no sentido dado ao termo pelas legislações estrangeiras do IVA que inspiraram a reforma tributária brasileira.

³³ “As ponderações a seguir decorrem da exposição e das discussões em aula proferida pela Professora Melina Rocha, no mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, em 21/06/2024, intitulada “A Emenda Constitucional n. 132/2023: até onde conseguimos ir com a reforma tributária?”. Nessa oportunidade, a Professora enfatizou o entendimento sobre a incidência do IBS/CBS independentemente da existência de negócio jurídico subjacente, em congruência com o desenho da Reforma Tributária brasileira.”

³⁴ Confira-se, por exemplo: Directive 2006/112/EC (EU VAT Directive), articles 16, 18 e 26; Australian Goods and Services Tax, Act 1999, Division 72; New Zealand Goods and Services Tax Act 1985, Section 21; Canadian Excise Tax Act, Sections 170-173.

6. Conclusões

O Poder Constituinte – originário ou derivado – possui a prerrogativa de prescrever a competência de certos tributos de forma tipológica e de outros de forma conceitual, não havendo qualquer limitação jurídica que o constranja a estabelecer a competência de todos os tributos com base no mesmo método. A construção da norma de competência tributária pelo intérprete como tipo ou conceito deve ser feita caso a caso, por tributo. Tal investigação deve se pautar nos critérios usuais de hermenêutica constitucional.

Na abordagem tipológica, a realidade preexistente que corresponde ao tipo adotado pelo constituinte não precisa ser um tributo da ordem constitucional pátria anterior, mas pode ser também um tributo adotado por outras jurisdições tributárias do mundo. Este estudo entende que este é o caso do IBS e da CBS, tributos estes cuja competência corresponde ao *tipo* IVA, amplamente adotado em todo o mundo.

Não se nega a possibilidade de construção da norma de competência do IBS e da CBS em uma abordagem conceitual. Todavia, tendo em conta os aspectos históricos, gramaticais, sistemáticos e finalísticos envolvidos, conclui-se que melhor interpretação é a de que a competência tributária do IBS e da CBS deve ser compreendida em uma perspectiva tipológica, tendo como referência os impostos do tipo IVA de outras jurisdições.

A abordagem conceitual conduz à delimitação de um campo de competência para o IBS e a CBS que inclui certas possibilidades atípicas de tributação, relativas a fatos que usualmente não são alcançados por outros IVAs, e, potencialmente, exclui hipóteses típicas de tributação, correspondentes a situações tributadas pelo IVA em praticamente todas as jurisdições. Conclui-se que a abordagem tipológica permite que se apreenda a norma de competência tributária do IBS e da CBS de forma mais coerente – e que prestigia em maior grau os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade.

7. Referências

- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo, jul./dez. 1983.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. Há espaço para o pensamento tipológico no direito brasileiro? Notas sobre o diálogo entre Humberto Ávila e Misabel Abreu Machado Derzi. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Di-*

- reito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito. Liber Amicorum* Professor Humberto Ávila. São Paulo e Salvador: Malheiros e Juspodivm, 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CNOSSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants. Tax Analysts*, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na lei complementar. Resenha Tributária*, 1979.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário. *Revista da Faculdade Direito UFMG* 31 (30/31). Belo Horizonte, 1988.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Conceitos constitucionais tributários e seus reflexos na repartição de receitas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Texto e contexto no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 13. ed. revista. São Paulo, Saraiva, 1997. v. 1.
- EBRILL, Liam *et al.* *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund (IMF), 2001.
- MUSGRAVE, Peggy. International aspects of Value Added Taxes. *VAT monitor*. IBFD, may/june 2001.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil, parte geral*. 29. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.
- SHOUP, Carl Sumner. Choosing among types of VATs. *THE WORLD BANK. Value Added Taxation in developing countries – A World Bank Symposium*. Washington, D.C., EUA: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, 1990.
- TAIT, Alan A. *Value Added Tax. International Practice and Problems*. International Monetary Fund. 1988 (reimpressão, com revisão, em novembro de 2001).
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 235, jan./mar. 2004.
- VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para Discussão, BID, n. 335, 2014.